

Credito R&S Manuale di Frascati: stop alla retroattività dal TAR Lazio

SINTESI OPERATIVA

Il TAR Lazio, con la sentenza n. 8013 del 4 maggio 2026, ha escluso che i criteri del Manuale di Frascati possano essere applicati retroattivamente per negare il credito d'imposta ricerca e sviluppo maturato tra il 2015 e il 2019. Per quel periodo il beneficio era definito dal D.L. 145/2013 e dal D.M. 27 maggio 2015, senza un richiamo espresso a novità, incertezza, sistematicità e riproducibilità secondo il Manuale OCSE. Le imprese possono contestare recuperi fondati soltanto su requisiti successivi, ricostruendo progetto, costi e motivazione dell'atto.

[Articolo originale](#)

LEGGI ONLINE

Il TAR Lazio, con la sentenza n. 8013 del 4 maggio 2026, ha confermato un orientamento ormai consolidato: i criteri del Manuale di Frascati non possono essere applicati retroattivamente per negare il credito d'imposta ricerca e sviluppo maturato nel periodo 2015-2019. Il caso riguardava un'impresa del settore moda alla quale il MIMIT aveva respinto le certificazioni per assenza dei requisiti Frascati – novità, incertezza, sistematicità e riproducibilità – nonostante quegli stessi criteri non fossero richiamati espressamente dalla disciplina allora vigente. Il perimetro del vecchio credito R&S era definito dall'art. 3 del D.L. 145/2013 e dal D.M. 27 maggio 2015, fonti normative autosufficienti che non contenevano alcun rinvio al Manuale OCSE.

IL PUNTO DELLA PRONUNCIA

La vicenda riguarda un'impresa del settore moda alla quale il MIMIT aveva respinto le certificazioni prodotte per alcune attività di ricerca. La bocciatura si fondava sull'asserita mancanza dei requisiti riconducibili al Manuale di Frascati, in particolare novità, incertezza, sistematicità e riproducibilità dell'innovazione. Il periodo oggetto di valutazione era quello del credito R&S disciplinato dall'art. 3 del D.L. 145/2013, cioè gli anni dal 2015 al 2019.

Secondo i giudici amministrativi, quella valutazione non regge quando pretende di applicare, a ritroso, criteri tecnici divenuti centrali solo in una fase successiva. La certificazione deve misurarsi con il quadro normativo esistente nel periodo in cui l'impresa ha sostenuto gli investimenti. Non con criteri successivi, per quanto autorevoli.

IL VERO PROBLEMA

Il Manuale di Frascati nasce come standard OCSE per classificare e misurare le attività di ricerca e sviluppo. Non è, in sé, una legge tributaria italiana. È un riferimento tecnico internazionale, usato per distinguere la ricerca fondamentale, la ricerca applicata e lo sviluppo sperimentale.

Proprio qui si colloca il punto fragile della posizione amministrativa. Se il Manuale viene usato come chiave di lettura generale, il discorso resta sul piano interpretativo. Se invece diventa un filtro rigido, capace di cancellare un credito maturato sotto una disciplina che non lo richiamava espressamente, il piano cambia. Si passa dall'interpretazione alla creazione postuma di requisiti.

IL REGIME 2015-2019 ERA AUTOSUFFICIENTE

Per gli investimenti 2015-2019 la disciplina di base era l'art. 3 del D.L. 145/2013, come riscritto dalla legge di stabilità 2015. Il decreto attuativo del 27 maggio 2015 aveva poi regolato l'applicazione del credito. In quel perimetro, le attività ammissibili erano identificate attraverso categorie normative interne: ricerca fondamentale, ricerca industriale e sviluppo sperimentale.

Il TAR Lazio n. 15039/2025 aveva già chiarito che il sistema previgente non conteneva un rinvio espresso ai criteri del Manuale di Frascati e che il richiamo formale a quei parametri si consolida solo con il nuovo impianto normativo dal

2020. La sentenza n. 8013/2026 rafforza la stessa linea, e si inserisce in un orientamento ormai convergente che comprende anche la CGT di Roma (13 gennaio 2026), la CGT di Rimini (n. 34/2026), la CGT di Milano (n. 4303/09/2025) e la CGT di Bari (n. 135/9/2026).

IL PASSAGGIO DAL 2020: UN NODO ANCORA APERTO

Dal periodo d'imposta successivo al 31 dicembre 2019, il legislatore ridisegna l'agevolazione. La legge n. 160/2019 introduce una nuova architettura per ricerca e sviluppo, innovazione tecnologica, design e ideazione estetica. Il successivo D.M. MISE 26 maggio 2020 richiama i criteri del Manuale di Frascati 2015 per la classificazione delle attività di R&S.

Le Linee guida MIMIT del 4 luglio 2024, adottate nell'ambito della procedura di certificazione, riprendono quella impostazione. Indicano i cinque criteri del Manuale: novità, creatività, incertezza, sistematicità, trasferibilità o riproducibilità. Fin qui, per il nuovo credito, il quadro appare coerente.

Occorre però segnalare che la giurisprudenza più recente ha esteso il ragionamento anche all'annualità 2020. Il TAR Lazio, con la sentenza n. 4772 del 13 marzo 2026, ha chiarito che la stessa legge n. 160/2019 non contiene un rinvio diretto e immediato ai criteri del Manuale, ma demanda a un successivo decreto ministeriale la definizione dei parametri tecnici. In assenza di tale intervento attuativo, nemmeno per i progetti avviati nel 2020 può ritenersi automaticamente applicabile il Manuale. Solo dal 2021 in poi, con le disposizioni attuative pienamente operative, i criteri Frascati assumono rilievo vincolante ai fini della qualificazione delle attività.

La frizione nasce, quindi, quando le Linee guida MIMIT vengono proiettate retroattivamente anche sul vecchio credito 2015-2019, come se potessero riscriverne le condizioni di accesso.

CERTIFICAZIONE MIMIT E POTERE DELL'AGENZIA

L'art. 23 del D.L. 73/2022 ha introdotto la possibilità di richiedere una certificazione tecnica per qualificare gli investimenti. La certificazione riguarda sia i crediti della legge n. 160/2019 sia, per espressa previsione, le attività di R&S agevolate ai sensi dell'art. 3 del D.L. 145/2013.

Il meccanismo è stato costruito per dare certezza. La certificazione, quando rilasciata correttamente e sulla base di una rappresentazione fedele dei fatti, produce effetti vincolanti nei confronti dell'Amministrazione finanziaria. Gli atti difformi possono risultare nulli. Ma questo non significa che il certificatore possa valutare le annualità 2015-2019 come se fossero annualità 2020 o successive.

Sul fronte del limite operativo legato al PVC, la norma prevede che la certificazione non sia accessibile quando sia già stata constatata, con processo verbale di constatazione, una violazione relativa all'utilizzo del credito. Tuttavia, orientamenti recenti suggeriscono che, in alcune specifiche circostanze, la certificazione possa mantenere una valenza difensiva anche in presenza di PVC, laddove la constatazione non abbia ancora prodotto un atto di recupero definitivo. Si tratta di un'area che richiede una valutazione caso per caso, con l'assistenza di un professionista esperto.

PERCHÉ IL TAR PARLA DI IRRETROATTIVITÀ

Il principio è semplice, ma nella prassi è stato spesso schiacciato dalla tecnica. Il contribuente deve poter conoscere in anticipo le condizioni dell'agevolazione. Se nel 2017 l'impresa ha sostenuto costi e organizzato progetti sulla base di una certa disciplina, non può vedersi contestare nel 2024 o nel 2026 la mancanza di requisiti che in quel momento non erano formulati in quei termini.

Il riferimento è all'art. 11 delle preleggi e all'art. 3 della legge n. 212/2000, lo Statuto del contribuente. In materia tributaria la retroattività non è un dettaglio tecnico. Incide sull'affidamento, sulla programmazione degli investimenti e sulla stessa prevedibilità dell'azione amministrativa.



TABELLA DI LETTURA OPERATIVA

PERIODO	DISCIPLINA APPLICABILE	PARAMETRO CENTRALE	EFFETTO PRATICO
2015-2019	Art. 3 D.L. 145/2013 e D.M. 27 maggio 2015	Categorie normative interne di R&S	Il Manuale di Frascati non può diventare requisito retroattivo rigido
2020	Legge n. 160/2019 (senza D.M. attuativo pieno)	Rinvio al D.M. non ancora pienamente operativo	Applicazione automatica del Manuale Frascati esclusa anche per il 2020 (TAR Lazio n. 4772/2026)
Dal 2021	Legge n. 160/2019 e D.M. MISE 26 maggio 2020 pienamente operativo	Criteri Frascati 2015 richiamati dal nuovo impianto	Il certificatore deve misurare le attività con quei criteri
Certificazione ex D.L. 73/2022	DPCM 15 settembre 2023 e Linee guida MIMIT 4 luglio 2024	Valutazione tecnica dei progetti	Effetto vincolante, salvo errata rappresentazione dei fatti o PVC già notificato

COSA RESTA CONTESTABILE

La sentenza non trasforma tutti i crediti R&S 2015-2019 in crediti automaticamente spettanti. Questo sarebbe un errore di lettura, e pure abbastanza rischioso. L'Agenzia delle Entrate può ancora contestare molti profili.

Restano sul tavolo l'effettivo svolgimento delle attività, l'inerenza dei costi, la corretta imputazione temporale, la coerenza della documentazione tecnica, l'esistenza di contratti e relazioni finali, la congruità delle spese e l'eventuale duplicazione con altri incentivi. Può essere contestata anche la natura meramente routinaria delle attività, quando il progetto non mostra alcun reale contenuto di ricerca o sviluppo.

La decisione colpisce un punto specifico: l'uso retroattivo dei criteri Frascati come griglia esclusiva e vincolante. Non elimina il controllo fiscale.

ESEMPIO NEL SETTORE MODA

Si pensi a una società del comparto moda che, nel 2018, abbia sviluppato nuovi materiali, prototipi, campionari tecnici e prove di industrializzazione. In base alla prassi successiva, l'Ufficio potrebbe sostenere che non vi sia vera novità scientifica o tecnologica secondo il Manuale di Frascati.

Dopo l'orientamento del TAR, la difesa non dovrebbe limitarsi a dire che il Manuale non vale. Sarebbe troppo poco. Dovrebbe ricostruire il progetto secondo le categorie normative allora vigenti, dimostrare le incertezze tecniche superate, collegare i costi alle fasi di lavoro e distinguere la progettazione precompetitiva dalla semplice attività estetica o commerciale.

ESEMPIO SU SOFTWARE E AUTOMAZIONE

Altro caso frequente: un'impresa manifatturiera che nel 2016 abbia sviluppato internamente un sistema software per integrare macchine, dati di produzione e controllo qualità. Se l'attività si riduce all'acquisto di un gestionale e alla sua configurazione ordinaria, il credito resta debole.

Se invece l'impresa documenta problemi tecnici non risolti da soluzioni standard, sviluppo di algoritmi, test progressivi, fallimenti intermedi e validazione finale, il quadro cambia. Anche senza usare retroattivamente Frascati come fonte vincolante, il progetto deve comunque mostrare sostanza tecnica.

EFFETTI SU PVC E ATTI DI RECUPERO

La pronuncia può pesare nei contenziosi pendenti, soprattutto quando l'atto di recupero poggia quasi interamente sull'assenza dei requisiti Frascati. In questi casi la difesa dovrebbe isolare il passaggio motivazionale: l'Ufficio ha conte-



stato le attività perché non nuove per il settore? Ha applicato il criterio della riproducibilità? Ha chiesto un avanzamento generale dello stock di conoscenze?

Se la risposta è sì, occorre verificare se quei criteri siano stati trattati come requisito normativo. È qui che si apre lo spazio difensivo. Diverso è il caso dell'atto fondato su documentazione inesistente, costi gonfiati, attività mai svolte o relazioni tecniche generiche e posticce. In quella situazione il tema Frascati aiuta poco.

■ CREDITO INESISTENTE O NON SPETTANTE

Il contenzioso R&S incrocia spesso la distinzione tra credito inesistente e credito non spettante. La qualificazione incide sui termini di recupero e sulle sanzioni. Proprio per questo la pronuncia del TAR non va letta in modo isolato.

Quando l'impresa ha realmente sostenuto costi, ha svolto attività documentate e ha commesso un errore interpretativo sul perimetro dell'agevolazione, la tesi del credito inesistente appare più fragile. Quando invece manca la base fattuale, la difesa sull'irretroattività non basta. Il punto cieco, nella prassi, è proprio questo: confondere una questione tecnico-interpretativa con una carenza probatoria.

■ LA CERTIFICAZIONE NON È SEMPRE ACCESSIBILE

La certificazione ex art. 23 D.L. 73/2022 può essere richiesta anche per il vecchio credito R&S. La norma, però, prevede un limite: non deve essere già stata constatata, con processo verbale di constatazione, una violazione relativa all'utilizzo del credito.

Questo significa che le imprese ancora fuori da verifiche formalizzate hanno una finestra operativa da valutare con attenzione. Chi ha già ricevuto un PVC deve invece lavorare sul contenzioso, sulla memoria difensiva, sul contraddittorio e sulla perizia tecnica di parte.

■ LA LETTURA CRITICA

La tesi favorevole al contribuente è forte, ma non va assolutizzata. Il Manuale di Frascati non può essere imposto retroattivamente come legge. Tuttavia può ancora comparire come riferimento culturale, tecnico, descrittivo. Un giudice potrebbe usarlo per comprendere il linguaggio della R&S, purché non lo trasformi in requisito sopravvenuto.

Qui passa una linea sottile. E nella difesa va presidiata bene. Non basta invocare l'irretroattività; occorre spiegare perché l'attività era agevolabile secondo la disciplina dell'epoca. In modo concreto, documentale, verificabile.

■ CHECKLIST PER IMPRESE E PROFESSIONISTI

VERIFICA	DOMANDA DA PORSI	DOCUMENTO UTILE
Periodo d'imposta	Il credito riguarda 2015-2019, il 2020 o dal 2021 in poi?	Quadro RU, F24, prospetto di calcolo
Base normativa	L'atto applica criteri Frascati a un credito ante 2021?	Atto di recupero, PVC, parere tecnico
Sostanza tecnica	Il progetto mostra attività non ordinarie?	Relazione tecnica, prove, test, verbali, prototipi
Costi	Le spese sono inerenti, tracciabili e imputate correttamente?	Mastri, fatture, contratti, timesheet
Strategia difensiva	La contestazione è tecnica, probatoria o entrambe?	Perizia, memoria, ricorso, certificazione se ancora possibile



Sede: via Sant'Alessio, 5, 83030 Venticano (AV)
Contatti: info@studiopizzano.it • dev.studiopizzano.it

***Nota informativa:** Il presente approfondimento ha scopo puramente informativo e divulgativo alla data di redazione (04/06/2026). Per la trattazione di casistiche specifiche si raccomanda il ricorso a una consulenza professionale personalizzata.*